

## <研究論文> 「原価計算基準」の改訂あるいは新設の方向

著者	大坪 宏至
著者別名	Ohtsubo Hiroshi
雑誌名	経営論集
巻	38
ページ	29-62
発行年	1992-03-30
URL	<a href="http://id.nii.ac.jp/1060/00005703/">http://id.nii.ac.jp/1060/00005703/</a>

# 「原価計算基準」の改訂あるいは新設の方向

大 坪 宏 至

## 目 次

### はじめに

- I. 「原価計算基準」の特徴と意義
  - II. 「原価計算基準」の見直しの必要性
  - III. 「原価計算基準」の改訂あるいは新設の方向
- おわりに

### はじめに

わが国の「原価計算基準」(以下、「基準」と略称する)の改訂あるいは新設の方向性を明らかにし、その可能性を探ることを本稿の目的とし、考察を進めることとする。

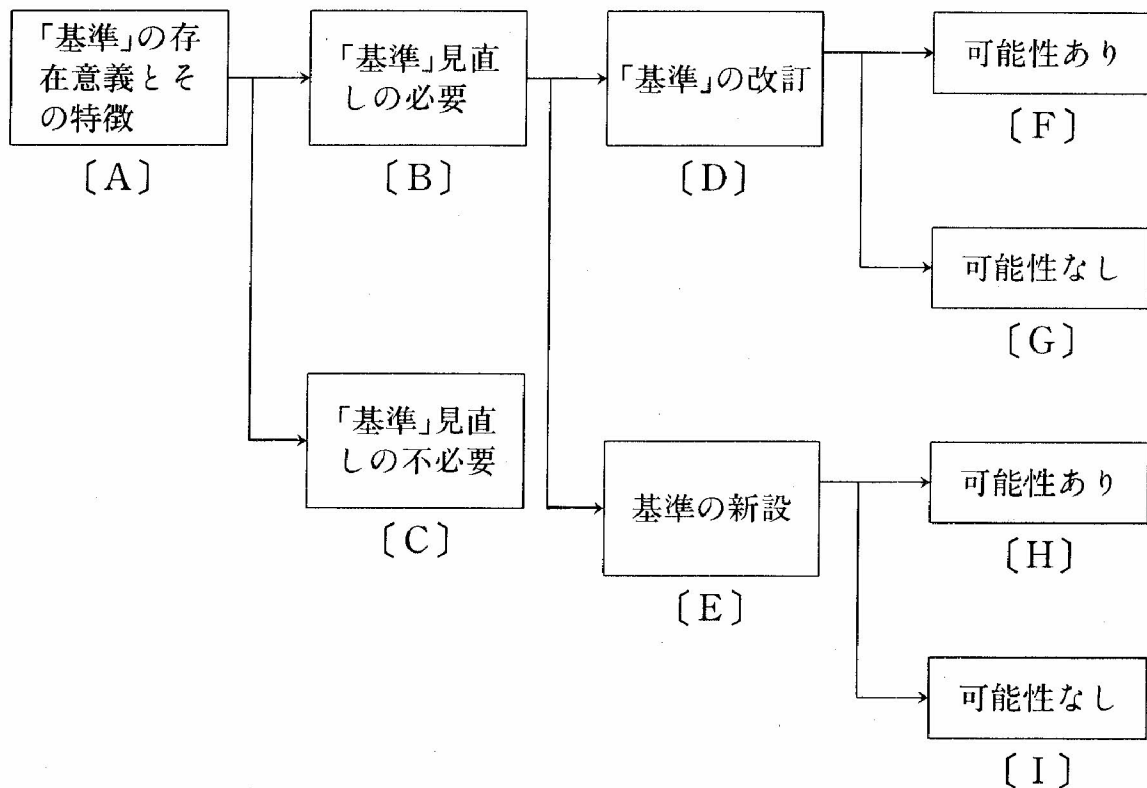
現行の「基準」が設定されてから30年近く経過している。その間に経営環境も変化してきた。「基準」に対する批判は、設定当時から存在していた。それら諸批判も踏まえ、「基準」の見直しの必要性がある箇所については見直しを行ない、具体的に「基準」の改訂あるいは新設を行なうべき時期にきているといえよう。

「基準」の改訂あるいは新設に関する検討には、「基準」の存在意義と特徴を明らかにし、「基準」の見直しの必要性を確認することが必要である。そうすることは、「基準」の改訂あるいは新設についての検討の前段階として必要であり、改訂あるいは新設の方向性がより鮮明となると考える。そこで、まず「基準」の存在意義と特徴を要約し、次に「基準」の見直しの必要性について若干の指摘を行なう。さらに、「基準」の改訂あるいは新設について考察

を進めることにする。

つまり、図 I - 1 に示すように、A の要約をし、C ではなく B であることの指摘をした後、F、G、H、I の検討を行なう。

図 I - 1



### I. 「原価計算基準」の特徴と意義

「基準」の改訂あるいは新設のあり方について考える場合、それ以前に、「基準」の特徴および存在意義を明らかにする必要がある。そうすることは、「基準」の見直しの必要性にして考察する場合においての大前提でもあり、問題点と方向性を明らかにするうえでの出発点であると考えからである。

「基準」は何を主要目標として構想されてきたかという点、黒澤清教授によれば、原価基準というよりは原価会計基準の構想にすすんだということになる。<sup>1)</sup>また、「基準」の意味内容については、原価計算基準特別委員会による1979年の報告の中で指摘されており、そこでは次の3つが示されている。<sup>2)</sup>すなわち、

#### a. 法的基準としての原価計算基準

これは、法的枠組の中での原価計算基準を意味する。現行「原価計算基準」

はこの性格を強くもっており、商法、税法とのかかわりあいにおける企業会計原則の一環をなしていると解するものである。

b. 慣行基準としての原価計算基準

これは、法規定とは離れ、企業実務において、経常的反復的に行なわれる計算制度の基準としての原価計算基準を意味するものである。

c. 理論的基準としての原価計算基準

これは、原価計算理論の立場からする、あるべき原価計算の基準を意味する。慣行基準と理論的基準とは密接な関係にあると解される。

「基準」は、aの法的基準としての性格が強いように思われる。例えば、「基準」の前文には、「この基準は、企業会計原則の一環を成し、そのうちとくに原価に関して規定したものである。」と述べられている。「基準」が企業会計原則の一環であるということは、前文以外からも窺うことができる。<sup>3)</sup>また、「企業会計原則」の注解8および21-2でも、「製品等の製造原価が、適正な原価計算基準に従って算定しなければならない。」となっている（適正な原価計算基準が現行の「基準」を指すとはいえないかもしれないが）。しかし、「基準」の見直しあるいは改訂について検討する際には、a, b, c 3つの性格を総合して考えていくべきである。

「基準」の中心は、製品別計算である。したがって、原価の費目別計算は「基準」第2章9で、「原価の費目別計算とは……原価計算における第一次の計算段階である。」とされ、部門別計算については「基準」第2章15で、「原価の部門別計算とは……原価計算における第二次の計算段階である。」としている。つまり、費目別計算および部門別計算を製品別計算の前段階として副次的に扱っている。

「基準」における重要項目は、「基準」の本文からもわかるように（第2章7～39は実際原価の計算についての規定である）、実際原価の計算である。

実際原価については、「基準」第1章4の(1)の1で、「……その実際消費量は、経常の正常な状態を前提とするものであり、したがって、異常な状態を原因とする異常な消費量は、実際原価の計算においてもこれを実際消費量と解さないものとする。……原価を予定価格等をもって計算しても、消費量は実際によって計算する限り、それは実際原価の計算である。」と規定している。

つまり、実際原価に予定価格を適用することができることと、消費量は正常なものに限ることの2点を明らかにしている。



「基準」が実際原価の計算を重視しているものの、現実的標準原価の計算を示していることは、制度として現実的標準原価計算を認めているという点で、ひとつの特徴である。

「基準」の特徴については、後述するように、見直しの必要性が認められる点もあるので、ここでは簡単に示すに止めた。<sup>4)</sup>

「基準」の意義としては、まずその前文において、「今日、原価計算に対して与えられる目的は単一ではない。……したがって、原価計算制度は……いずれの計算目的にもともに役立つように形成され、一定の計算秩序として常時継続的に行なわれるものであることを要する。ここに原価計算に対して提起される諸目的を調整し、原価計算を制度化するため、実践規範としての原価計算基準が、設定される必要がある。」と述べられており、諸計算目的の調整と、原価計算の制度化のための実践規範としての点が上げられよう。

また、「基準」には、企業会計原則の一環として、利害関係者の利害の調整をはかるという性格があるが、その点でも意義が認められる。<sup>5)</sup>

実務面において、とくに「基準」の設定当初は、「基準」は啓蒙的役割を果たしたといえよう。

例えば、特徴としても取り上げた予定数値の適用を明らかにしたこと。

現実的標準原価だけを標準原価としたことは別にして、標準原価計算を認めたこと。

よりすぐれた製品別計算の形態についての問題は別にして、実際製品原価計算形態についての類型を示したこと等である。

さらに、労務管理の観点から啓蒙的役割を認めようとする指摘もある。<sup>6)</sup>「基準」は実務上、啓蒙的役割を果たしたという点で意義が認められる。また、実務面以外では、原価計算を学習する者にとってのテキストとしても、これまでは意義があったといえる。<sup>7)</sup>

「基準」の果たすべき役割あるいは意義は、原価計算の発展段階に応じて変わってくる。原価計算が未成熟であったり、企業実務に定着していない段階においては、実務面上での原価計算の導入あるいは定着のための指針として、「基準」の役立ちが期待される。しかし、原価計算が既に定着し、確立している段階では、「基準」の果たすべき役割は変わってくる。つまり、経営管理目的の要請に対して応えることができるような役立ちが「基準」に対して求められる。したがって、それぞれの段階において変化するとはいえ、「基準」

の意義は認められるということである。

## Ⅱ. 「原価計算基準」の見直しの必要性

### 1. 「基準」設定以来30年近くが経過しているということ。

「基準」の前文には、「……わが国現在の企業における原価計算の慣行のうちから、一般に公正妥当と認められるところを要約して設定されたものである。……」と述べられている。そこで、この文言から2つの点が問題となってくる。

第1点は、わが国現在の時点が、昭和37年と平成4年とでは大きく違ってくるということである。

第2点は、原価計算の慣行それ自体が、昭和37年と平成4年とでは違ってきているということである。例えば、直接原価計算については、昭和37年当時のわが国の企業における原価計算の慣行としては認められなかったかもしれない。しかし、平成4年のわが国の企業における原価計算の慣行としては、認められるに至っているといえるのではないだろうか。「基準」の公表当時と現在との企業における会計慣行あるいは原価計算慣行を比較した場合、果たして財務会計と有機的に結び付いた原価計算制度だけが、わが国現在の企業における原価計算の慣行なのであろうか。

「基準」第1章2では、「広い意味での原価の計算には、原価計算制度以外に、経営の基本計画および予算編成における選択的事項の決定に必要な特殊の原価たとえば差額原価、機会原価、付加原価等を、随時に統計的、技術的に調査測定することも含まれる。しかしかかる特殊原価調査は、制度としての原価計算の範囲外に属するものとして、この基準には含めない。」としている。

しかし、「制度としての原価計算」外で行われるものすべてが、特殊なものなのであろうか。現代においては経常的に行なわれているものもあるといえよう。「基準」設定当時には、すべてが特殊であったのかもしれないが、現代においては、経常的に行なわれているものと随時的に行なわれているものの両方がある。

したがって、年数が経過しているということは、「基準」の見直しの必要性として、重要な裏付けのひとつになり得る。

### 2. 「基準」では、「制度としての原価計算」を対象としているということ。

このことから生じる、見直しの必要性があると思われる問題点がいくつか上げられる。

具体的には、以下に述べる諸点が上げられよう。

(1) 「基準」では、製品別計算が中心となっている。このことから、管理会計的要求には十分に応え得るものになっていない。Iでも前述したように、原価の費目別計算は原価計算における第1次の計算段階であり（「基準」第1章9）、部門別計算は原価計算における第2次の計算段階で（「基準」第2章15）、費目別計算および部門部計算は製品別計算の前段階として副次的に扱われている。

溝口一雄教授が指摘されているように、<sup>8)</sup>「……部門別計算の説明もあるが、……製品別計算が中心となっている。このように限られた原価の説明では、原価管理は到底十分には説明され得ないであろう。このことは予算統制機能についてもいえる。……これらの点は『基準』における不備といわなければならない。」

同様の指摘は小林哲夫教授もされている。小林哲夫教授は、『基準』においては、原価の費目別計算や部門別計算を製品別計算の前段階とみなし、製品別計算にまで至る原価計算を完結的な原価計算と理解し、原価計算制度はこの意味での完結的な原価計算であると規定している色彩が濃い。」として、この場合には、「計画目的や原価管理目的に対して原価情報を提供するという原価計算は、原価計算制度から除かれてしまう結果になることが多い。」とされている。<sup>9)</sup>

原価の部門別計算の規定に関する見解としては、佐藤進教授も示されている。<sup>10)</sup>

(2) より広い範囲の原価計算を対象としてもよかったのではないか。もちろんこの問題の検討に当たっては、「基準」の「制度としての原価計算」をどのように解釈するかという問題が存在する。しかし、常時継続的に行なわれているものについては、対象とすべきではなかったか。

例えば、「基準」での直接原価計算の取扱いが不十分であるとの指摘である。このことに関しては、批判の多いところであり、直接原価計算を総合原価計算についてだけでなく、個別原価計算についても容認すべきではなかったかとするものである。<sup>11)</sup>

直接原価計算の制度化は、「基準」設定当時では、技術的にも見送られる理

由はあったかもしれない。<sup>12)</sup>しかし、現在に至っては、その制度化を阻害する要因は失われてきており、学会でも取り上げられているが、<sup>13)</sup>直接原価計算は実務界でも広く利用され、制度として企業に定着してきている。

また、「基準」第1章4の(1)の2では、「標準原価計算制度において用いられる標準原価は、現実的標準原価又は正常原価である。……原価管理のために時として理想標準原価が用いられることがあるが、かかる標準原価は、この基準にいう制度としての標準原価ではない。」としている。

財務会計の立場からは、真実の原価を規定しようとするだろうが、有用性という観点からは、達成可能な目標原価とか、許容され得る期待原価といった考え方を、制度として導入する可能性を示してもよかったのではないか。

3. 用語が不適切に使われていること、用語の規定について説明不足であること、さらに、用語の規定が不明確であること。

(1) 用語が不適切に使われているということ。

具体的には、例えば、次のような諸点を上げることができる。

(i) 第4章では、「原価差異の算定および分析」となっているが、分析過程については何も説明がなされていない。分析という用語は確かに何箇所かに出てきてはいる。例えば次の箇所で見られる。

「基準」第4章44「……原価差異が生ずる場合には、その大きさを算定記録し、これを分析する。」、46「標準原価計算制度において生ずる主要な原価差異は、材料受入価額、直接材料費、直接労務費および製造間接費のおのおのにつき、おおむね次のように算定分析する。」、46の(2)「直接材料費差異とは、標準原価による直接材料費と直接材料費の実際発生額との差額をいい、これを材料種類別に価格差異と数量差異とに分析する。」46の(3)「直接労務費差異とは、標準原価による直接労務費と直接労務費の実際発生額との差額をいい、これを部門別又は作業種類別に賃率差異と作業時間差異とに分析する。」、46の(4)「製造間接費差異とは、製造間接費の標準額と実際発生額との差額をいい、原則として、一定期間における部門間接費差異として算定し、これを能率差異、操業度差異に適当に分析する。」、(傍点……筆者) というように使われている。

これらの箇所で見られている「分析」という用語は、「分ける」という意味で使われていると解釈できる。「基準」第4章45に、「実際原価計算制度において生ずる主要な原価差異は、おおむね次のように分けて算定する。」(傍

点……筆者)とある「分けて」と同様の意味で使われているといえる。しかし、「分析」(analysis)とは、単に「分ける」(devide)ということとは違うはずである。分析過程について言及していないのであるから、「分離」(sepalation)あるいは「分類」(classification)とすべきではなかったか。<sup>13)</sup>

(ii) 不適切に使われている用語として、給付、補助経営部門、同種といった用語について、<sup>14)</sup>また直接費、固定費について、<sup>15)</sup>改められるべきだとする見解がある。

(2) 用語の規定が説明不足であるということ。

(i) 「基準」第1章3では、「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨又は用役（以下これを「財貨」という。）の消費を、貨幣価値的に表したものである。」と述べられている。

これに対して、西澤脩教授は、「……経済財の獲得又は創造に要する貨幣的犠牲高は、価値放棄が現金支出の形をとる時は簡単であるが、場合によっては現金支出の時期を調節するため、適当な利子率を用いて支出を割引又は現価計算したり、貨幣の購買力の変化を調節するため、適当な価格指数を使用しなければならない。このような点を考慮する場合には、わが国『原価計算基準』が、単に『貨幣価値的に表したもの』とだけ規定しているのは簡単にすぎる虞がある。」とし、「基準」の説明不足を指摘されている。<sup>16)</sup>

基本的には、原価は貨幣価値的に表したものでなければならない。しかし、西澤脩教授の指摘も含めて、より詳しく説明してもよいであろう。

(ii) 「基準」第1章4の(3)では、販売費および一般管理費をプロダクト・コストとして計算することがあるということに言及はしているものの、それだけに止まっている。より具体的な説明があってもよいであろう。<sup>17)</sup>

「基準」第2章37では、販売費および一般管理費について、①形態別分類、②機能別分類、③直接費と間接費、④固定費と変動費、⑤管理可能費と管理不能費の5つの分類基準と名称が示されている。固定費と変動費、管理可能費と管理不能費については、説明文がなく、名称だけしか示されていない。

ところが、「基準」第1章8の製造原価要素の分類では、「製品との関連における分類」(販売費および一般管理費の直接費と間接費に相当する。)、8の(4)では、「操業度との関連における分類」(販売費および一般管理費の固定費と変動費に相当すると思われる。)、8の(5)では、「原価の管理可能性に基づく

分類」(販売費および一般管理費の管理可能費と管理不能費に相当する。)となっている。

このような表し方は、販売費および一般管理費の要素の分類基準が製造原価要素の分類基準と同じであると考えよという意味なのであろうか。そうだとすると、販売費および一般管理費の固定費と変動費も操業度による分類ということになる。ところで、「操業度」は、「基準」第2章8の(4)によると、「生産設備を一定とした場合におけるその利用度」である。しかし、販売費は販売数量等の尺度で分類するから、厳密には、「基準」でいう「操業度」による分類とはいえない。

そこで、「操業度」の説明の仕方を変えてしまうか、<sup>18)</sup>あるいは、販売費および一般管理費の分類基準に、より親切な説明文を加えるべきである。

(3) 用語の規定が不明確であるということ。

例えば、予定原価が上げられよう。

「基準」第1章4の(1)では、「予定原価とは、将来における財貨の予定消費量と予定価格とをもって計算した原価を言う。」と述べられている。また、「原価は、その消費量および価格の算定基準を異にするにしたがって、実際原価と標準原価とに区別される。」としている。さらに、「標準原価制度において用いられる標準原価は、現実的標準原価又は正常原価である。」としながら、「標準原価として、実務上予定原価が意味されることがある。」としている。

実際原価に対立するものとして標準原価があり、標準原価は現実的標準原価または正常原価であって、理想標準原価は制度から除かれている。しかし、予定原価は制度上、標準原価に含められるのか、またその位置づけはどうか、不明確な規定に止まっている。

4. 原価計算制度の体系、あるいは原価計算制度を分類する大枠について、「基準」で示されているものが最良なのかという疑問が残るということ。例えば、以下のような諸点が上げられる。

(i) 「基準」では、実際原価と標準原価を対置しているが、予算原価、見積原価等をも含めた規定がなされるべきではなかったか。

(ii) 「基準」第1章2では、経営の基本計画および予算編成における選択的事項の決定に必要な特殊の原価を、特殊原価計算調査として制度外に位置づけている。しかし、それらすべてを特殊としてしまうのは、強引な規定ではないかとの疑問が残る。



(iii) 「基準」第2章20では、製品別計算の形態を単純総合原価計算、等級別総合原価計算、組別総合原価計算、個別原価計算の4つを示すに止まり、個別原価計算については、「基準」第2章31で説明されているが、総合原価計算については、その基本形態に関して説明されていない。若干の説明があってもよかったのではなかろうか。

(iv) 直接原価計算を制度として昇格させる、あるいは直接原価計算の位置づけをより明確に、現代にあった規定とするためにも、「基準」の構成を見直すべきではなかろうか。

例えば、岡本清教授は2つの案を示されている。<sup>20)</sup>

そのひとつは、全部原価計算制度と直接原価計算制度に分け、それぞれを実際原価計算制度と標準原価計算制度に分けるという構成の仕方である。<sup>21)</sup>

もうひとつは、代表的な原価計算制度を並べるという意味で、全部実際原価計算制度、全部標準原価計算制度、ならびに直接標準原価計算制度という構成である。

### Ⅲ. 「原価計算基準」の改訂あるいは新設の方向

「基準」見直しの必要性があるという点では、Ⅱで要約したように、一般的合意が得られる、あるいは得られているとみてよかろう。また、Ⅰでまとめたように、その大前提として、「基準」の意義を認めることはいうまでもない。

見直しの必要性があるということになると、次の段階で考えられなければならないことは、「基準」の改訂あるいは新設の方向についての考察と、その可能性についての検討である。もしも、可能性がないということになると、「基準」の見直しは必要であるが、改訂の可能性がないので、現行「基準」はそのままということにもなるかもしれないし、また、可能性があるということになると、「基準」の見直しが必要であり、かつ改訂の可能性もあるということとで、積極的な「基準」の見直しあるいは改訂をすすめることにもなろう。

そこで、本章では「基準」の改訂の方向について考察し、改訂あるいは新設の可能性を探ることをねらいとする。

「基準」の改訂あるいは新設に向けて、「基準」がいかなる性格のものとして理解されるかということが重要となる。「基準」が財務会計基準として止まるものなのか、管理会計基準としての性格をも有するものなのか、それによって、改訂の仕方も変わってくるからである。

例えば、現行「基準」の改訂に止めるべきなのか、あるいは、現行「基準」とは別個の「基準」を設けるべきなのかということになる。

しかし、「基準」の性格に関しては一致した見解があるわけではなく、いくつかの理解があるかと思われる。例えば、

第1は外部報告目的の基準である。

第2は内部報告目的の基準である。

第3は外部報告目的と内部報告目的とを調整した基準である。

以上3つの立場に立った見解が示されてきた。<sup>22)</sup>

「基準」の性格を、外部報告目的と内部報告目的とを調整したものと解する場合、改訂の方向性を考える立場としては3つあろう。

第1は、「基準」の性格を上記のように考えることから、これ以上の調整は望めないとする立場である。

第2は、同様に「基準」の性格を考えるために、より外部報告目的を強調すべきであるとする立場である。

第3は、同様に「基準」の性格を考えるために、より内部報告目的を強調すべきであるとする立場である。<sup>23)</sup>

第2の立場、つまり、より外部報告目的を強調すべき立場からは、狭義の制度原価計算基準を設定するという改訂の方向が考えられる。(これを1の形態とする。)

第1の立場、つまり、これ以上の調整は望めないとする立場からは、「基準」の実質的な踏襲という方向が考えられる。(これを2の形態とする。)

第3の立場、つまり、より内部報告目的を強調すべきであるとする立場からは、広義の制度原価計算基準(これを3の形態とする。)、経営原価計算基準(これを4の形態とする。)、管理会計原価計算基準(これを5の形態とする。))といった方向が考えられる。

こうした類型化をするうえで、上述のような区分は、例えばひとつの手掛かりと考える。<sup>24)</sup> よって、5つの形態をさらに要約整理し、私見を述べていく。

1. 外部報告目的の財務諸表作成援助のための、狭義の制度原価計算基準を設定する場合。(狭義の制度原価計算基準、いわば、制度会計原価計算基準)

この形態は、原価計算基準の対象領域を、外部報告のための財務諸表作成援助の制度原価計算に限定する場合で、財務会計原価計算基準とでもいうべきものである。



この形態の基準のあり方として、どのように設定されるべきかを考える場合、現行「基準」の問題点が解決されるようなものを考えていかねばならない。そこで、「基準」の問題点のいくつかを取り上げ、その解決に役立つ財務会計原価計算基準を浮き彫りにしていきたい。

「基準」第1章3では、原価の概念を、「原価計算制度において、原価とは、経営における一定の給付にかかわらせて、は握された財貨又は用役の消費を、貨幣価値的に表わしたものである。」とし、原価計算制度における原価の規定から始めている。さらに、原価は、「経済価値の消費である。……経営過程における価値の消費を意味」（「基準」3の(1)）し、「経営において作り出された一定の給付に転嫁される価値であり、その給付にかかわらせて、は握されたもの」（「基準」3の(2)）で、「経営目的に関連したもの」（「基準」3の(3)）であり、「正常的なもの」（「基準」3の(4)）であるとしている。

しかし、原価が給付にかかわらせて把握されたものであるとするならば、短期的に成果を定量化することが困難である研究開発や福利厚生については、その原価算定は認められないのであろうか。

こうした原価算定は、企業内部においても、あるいは企業外部の利害関係者にとっても、重要な関心事であることはいうまでもない。

また、原価が正常なものであるというならば、原価管理が成り立たなくなってしまう。原価管理で問題となるのは、原価の異常発生部分であって、原価がすべて正常なものであるならば、原価管理に役立つような原価というものは、存在しなくなってしまう。

原価の本質として、原価が給付にかかわらせて把握されたものであること、および、正常な状態のもとにおける経営活動を前提として把握された価値の消費であることは、経営原価の一般概念ではない。そうした考え方は、制度会計目的から要求されるものである。

したがって、「基準」における原価の概念規定は、経営原価の一般概念ではないということを明らかにする必要がある。そのことから、まず、経営原価の一般的概念を規定することから始められるべきであろう。<sup>25)</sup>

「基準」での製造原価要素の分類基準では、問題とされる箇所がいくつかあるが、財務会計原価計算基準を設定する場合、とくに注意されるべき点を検討してみる。

「基準」第2章8では、「原価要素は、製造原価要素と販売費および一般管

理費の要素に分類する。」ことを、分類の第1段階としている。「基準」10では、原価計算における第1次の計算段階である、原価の費目別計算における原価要素の分類について、「原価要素を、原則として、形態別分類を基礎とし、これを直接費と間接費とに大別し、さらに、必要に応じ機能別分類を加味して」分類するとしている。

つまり、分類の第1段階として、経営原価を主要職能領域別に分類し、次の段階として、形態別分類を行なうことを求めている。制度会計目的からは、分類に対するこれ以上の要請はないのかもしれないが、状況判断や意思決定上、必要とされる原価情報は、「基準」の示す分類計算機構からは、容易に得られるとは思えない。もちろん、そうした原価情報も、制度的な原価計算機構と結びついたものであることが望ましい。

そこで、経営原価の基本的分類形態に対する諸要請を考慮に入れ、原価要素の把握がなされるべきであるが、「原価要素の把握が、第1次的に、形態別・主要経営職能領域別あるいは形態別・機能別・主要経営職能領域別のいずれについても可能であるように多元的構造に設計される必要がある。」とする考え方もあろう。<sup>26)</sup> 販売費および一般管理費の分類についても、「最小限、形態別・機能別・業務区分別のいずれにも、第1次的分類が可能ないように設計されるべきである。」ともいえる。<sup>27)</sup>

販売費および一般管理費の分類も、IIで前述したように、けっして適切な分類だとはいえない。「基準」第2章37では、(1)形態別分類、(2)機能別分類、(3)直接費と間接費、(4)固定費と変動費、(5)管理可能費と管理不能費とに分類しているが、制度会計目的だけを考える場合には、必要のない分類が含まれている。また、管理会計目的からすると、製品系列別、販売地域別、事業分野別等といった業務区分別の分類が述べられておらず、不十分な分類であるといえる。

狭義原価計算基準においても、経営原価計算の原価要素の分類と、制度会計目的の分類との関連を示す必要はあろう。同様に、経営原価計算での種々の計算対象単位のうちのひとつが、制度会計目的の製品原価であるということも、述べる必要がある。こうしたことは、制度会計目的の制度原価計算と経営原価計算の関連を明確にするためのものであって、制度会計目的の制度原価計算の位置づけを明らかにするものである。

したがって、制度会計目的の原価計算を規定する部分では、管理会計目的

の原価計算だけに必要とされる手続については記述する必要はない。そうでないと、狭義原価計算基準として、あいまいな性格のものになる惧れがあるからである。<sup>28)</sup>

狭義の制度原価計算基準を設定する場合、直接原価計算をどう取扱うかという問題がある。

「基準」第2章30では、「総合原価計算において、必要ある場合には、一期間における製造費用のうち、変動直接費および変動間接費のみを部門に集計して部門費を計算し、これに期首仕掛品を加えて完成品と期末仕掛品とにあん分して製品の直接原価を計算し、固定費を製品に集計しないことができる。この場合、会計年度末においては、当該会計期間に発生した固定費額は、これを期末の仕掛品および製品と当年度の売上品とに配賦する。」としている。

つまり、直接原価計算を総合原価計算における適用だけを認め、その場合についての規定をしている。そこでは、少なくとも、期末に固定費額の調整を行なわない場合には、直接原価計算は制度会計目的には適合性をもたないことになっている。逆にいえば、制度会計目的に対して適合的な期末原価差額の調整が可能であれば、直接原価計算は制度とみられるとも解釈できる。例えば、次の方式によれば、直接原価計算の制度化も考えられる。

すなわち、例えば「事前段階で、予定製品原価を、直接原価計算基準と併せて全部原価計算基準でも算定して、後者を用いて、期末原価差額の調整を行なう方式……事前に予定全部製品原価をも算定して、期末原価差額の調整に役立てる方法をとる等の場合、直接原価計算が経常的に行なわれ、それが制度会計に結び付く限り、これを狭義の原価計算制度に含めることができ……狭義制度基準の対象たりえよう。」といえる。<sup>29)</sup>

財務会計原価計算基準に直接原価計算を含めるとして、<sup>30)</sup>原価計算制度を分類すると、製造原価が事前計算されるかどうかを基準とした場合、予定原価計算制度と実際原価計算制度に分けられる。さらに、製品原価計算での原価集計範囲を基準として、全部原価計算制度と直接原価計算制度（期末に固定費調整を行なう）とに分けられる。これらの体系に従えば、基本的には、例えば、次の4つにまとめられる。<sup>31)</sup>

- ①予定全部原価計算制度
- ②予定直接原価計算制度（期末に固定費調整を行なう。）
- ③実際全部原価計算制度

④実際直接原価計算制度（期末に固定費調整を行なう。）

②予定直接原価計算制度は、期間利益計画への役立ちを主たる機能とする直接原価計算としては有用なものである。④実際直接原価計算制度は、期間利益計画への役立ちとしては、本来的ではないが、製品原価計算の簡明性等の意味から、その役立ちが考えられよう。②を基本としながら、①も算定したり、④を基本としながら③も算定するということも考えられよう。①から④を対象とするに際して、まず、予定原価と実際原価、さらに、全部原価と直接原価の概念を的確に規定しておかなければならない。そして、「基準」にみられる詳細に過ぎると思われる不必要な規定は、除いて、最低限の製品原価計算手続きを規定すべきである。

狭義の制度原価計算基準を設定しようとする場合、前述したように、経営原価計算の一環としての制度会計目的の原価計算の位置づけとあり方を明らかにし、制度会計目的の原価計算基準の中で、経営原価計算の構想が示されることで、管理会計目的と財務会計目的との諸関連原価概念の相異、計算手続の相異について、広く一般に知らしめる啓蒙的意味も含めて、まず、経営原価計算全体からみた基本的な諸原価概念、および、原価計算手続等の概要について記述すべきである。その次に、制度会計の要求する原価情報の提供を適正に行なうために必要な諸原価概念と原価計算手続等の規定をすべきである。<sup>32)</sup>

狭義の原価計算基準に対しては、肯定的な見解と、<sup>33)</sup>否定的な見解とがあるが、<sup>34)</sup>これまで述べて来たような仕方によれば、実現の可能性はあるのではなからうか。

## 2. 現行の「基準」を実質上、踏襲する場合。

「基準」の部分的な改訂を行なうとしても、実質的にはそれを踏襲するという形態である。

この形態は、1の形態、つまり狭義の制度原価計算基準と、3の形態、つまり広義の制度原価計算基準との間に位置づけられる性格のものである。こうした性格は、1の形態と3の形態との中間的性格であって、「現行の『基準』の基本的特質である。この点は長所であるとともに短所でもある。」<sup>35)</sup>といえる。

確かに、「基準」のもつ管理会計目的の原価計算に対する弾力性をもたせた規定の仕方は、<sup>36)</sup>長所でもあり短所でもあるといえるかもしれない。しかし、短所としての性格の方が強いと考えられる。この形態の改訂の方向について

は、実施の可能性があるといえるかもしれないが、IIでまとめたように、「基準」の見直しの必要性からいって、消極的な改訂の方向であり、望ましいものではないといえよう。<sup>37)</sup>

3. 広義の制度原価計算基準を設定する場合。(財務会計機構と直接的・間接的な結びつきをもって行なわれる、経常的な原価計算を対象とする。)

広義の制度原価計算基準の対象領域は、外部報告目的と直接的に結びつく、経常に行なわれる製品原価計算と、製品原価計算段階では財務会計と直接的には結びつかない(例えば、要素別計算や部門別計算で、間接的には結びつく)経常的な原価計算とである。前者は1の形態(狭義の制度原価計算基準)での対象である。したがって、広義の制度原価計算基準によれば、狭義の制度原価計算基準はその一部を対象とする部分的な基準ということになる。

この形態をとった場合、いくつかの点において、説明を要するであろう。具体的には、制度会計目的の製品原価計算と管理会計目的の責任区分別原価計算との関係について、また、管理会計目的の月次計算と財務会計目的の月次計算の関係等についてである。それらに関して、間接的な結びつきを説明する必要がある。そうすることで、広義の制度原価計算を対象としていることの裏づけができ、「基準」に比べて、より管理会計目的に関する規定が可能となるであろう。

そこで、広義の制度原価計算をどのように類型化したらよいのであろうか。この点について、例えば、以下のような3つの分類ができよう。<sup>38)</sup>

① 伝統的な実際または予定(見積・標準・予算)全部原価計算だけを対象とする場合。(これは、貢献利益方式の期間損益計算が、外部報告目的上は、一般的に認められておらず、管理会計目的からも、実際または予定直接原価計算が制度的に行なわれるほどには、経営管理上の有効性はないと考えた場合の類型といえる。)

② 伝統的な全部原価計算と直接原価計算とを併用する場合。

(これは、直接原価計算と製品原価計算とが、要素別計算等において、原価資料を共通に利用する等の間接的な結びつきがあれば、直接原価計算を経常に行なうべきであると考えた場合の類型といえる。)

③ 外部報告にも貢献利益方式をとり、直接原価計算基準での製品原価を財務会計機構に組み込む場合である。

以上の3つの類型においては、②が望ましいと思われるが、3つのうちい

ずれを選択してもよいとするのも、ひとつの方法であろう。

管理会計目的と財務会計目的の制度原価計算について、直接的・間接的なかわりをまず述べ、その次に、それぞれについて規定するという仕方をとるとすれば、実施可能性のある改訂の方向といえよう。<sup>39)</sup>

#### 4. 経営原価計算基準を設定する場合。

管理会計目的と財務会計目的の両方についての総合的な原価計算基準である。この形態は、「基準」というものが経営における原価計算全体に関する規定をすべきであるとする立場からは、望ましい改訂の方向であるといえよう。

したがって、そこで経営原価計算についての全般的な規定がなされるべきであり、<sup>40)</sup>経営原価の一般概念や各主要目的に関連の強い原価概念についての説明がなされなければならない。

また、臨時的な原価計算・分析も含めることになるので、管理会計目的と財務会計目的との調整をしながら、基本的な計算手続を規定することになるう。

さらに、管理会計目的と財務会計目的との両方に関する総合的な原価計算基準ということからは、財務会計目的に対する詳細な説明（現行「基準」の製品別計算についての詳細な計算手続に対して）や、管理会計目的に対する詳し過ぎるような説明に偏ることなく、両方の目的に対する基本的な規定をする方が望ましいといえよう。

経営原価計算の台頭としては、1980年5月に発表された「経営原価計算実施要領」の中間報告と、<sup>41)</sup>その仮案が1982年5月に発表されている。<sup>42)</sup>

経営原価計算を体系的にまとめ、示すことは、実務における指針となり、実務の向上にもなる。しかし、その体系をどのようにまとめるかとなると、統一の見解はない。

この形態の改訂の方向は、「基準」のもつ財務会計基準としての性格からは、現実的には実施可能性が高いとはいえないが、望ましい改訂の方向であるといえよう。

#### 5. 管理会計原価計算基準を設定する場合。

この場合、現行「基準」との関係において、大きく分けて2つの考え方ができよう。

つまり、第1には、「基準」の中に管理会計原価計算基準を設定する場合が考えられよう。これは、「基準」では扱われていない部分、および説明が不十



分であると思われる部分について規定するもので、「基準」を補正する基準として位置づけられる。

第2は、「基準」の中に設定するのではなく、「基準」とは別に、管理会計目的のための総合的な原価計算基準を設定する場合である。

これら2つは、「基準」に組入れるか入れないかという点では異なるが、どちらも管理会計原価計算基準であるという点では同じである。<sup>43)</sup>

第1の「基準」に組入れる管理会計原価計算基準では、「基準」との関連を明確にするために、まず、経営原価計算全体について全般的に規定することが必要であり、「基準」との重複部分はできるだけ除くことが必要である。

第2の「基準」に組入れない管理会計原価計算基準では、実践規範としての役立ちを考えると、「基準」との関係を明らかにするために経営原価計算全体について全般的に規定することから始められるべきである。しかし、「基準」との重複は少なからず免れまい。

第1の「基準」に組入れる管理会計原価計算基準は、「基準」のもつ企業会計原則の一環を成す実践規範としての性格を重視する場合には、<sup>44)</sup>妥当性をもつ形態である。

一方、第2の「基準」に組入れない管理会計原価計算基準は、「基準」を財務会計基準として鈍化させるべきだとする場合には、<sup>45)</sup>妥当性をもつ形態である。

管理会計原価計算基準を設定する場合、その体系をどのようにまとめるかの検討は別の機会に譲るが、例えば次のような体系がある。

1980年に、企業経営協会の経営原価計算実施要領作成委員会による「経営原価計算実施要領」の中間報告が発表されたが、そこでは次のように章立てされている。<sup>46)</sup>

- 第1章 マネジメントのための原価計算
- 第2章 経営原価計算の目的・概念
- 第3章 経営原価計算のシステム形成
- 第4章 原価計画
- 第5章 原価統制
- 第6章 原価報告
- 第7章 責任会計
- 第8章 原価管理と生産管理

第9章 マネジメント・サイエンス

第10章 標準原価計算

第11章 特殊原価調査

第12章 直接原価計算

第13章 原価情報

また、青木茂男教授は、経営原価計算の領域とテーマのまとめをし、たたき台であり試案であるとはされているものの、体系的に集約されているので参考となろう。<sup>47)</sup>

管理会計原価計算基準は、前述したように2つの形態が考えられるが、どちらの場合でも「基準」との関係を示すために、「基準」の改訂は必要となつてこよう。<sup>48)</sup>両者の形態は有用性もあり、実施可能性もあると思われる。

以上、「基準」の改訂あるいは新設の方向について、要約整理してきたが、どの形態を採用するにしても、共通して考えるべき点がいくつかある。例えば以下のような諸点である。

1) 「基準」の改訂あるいは新設に当たっては、計算の精緻化と簡便さの両方を考慮して、つまり、「基準」の規定に従う対象者の幅を限定することなく(例えば、大企業だけにしか適用され得ないような計算手法)、各手法を規定しなければならないということ。<sup>49)</sup>

2) 「基準」の改訂あるいは新設に当たって、その主体を大蔵省とするのか、あるいは大蔵省以外に求めるのかということ。大蔵省を離れるべきだとする見解もあるが、<sup>50)</sup>証券業界との関係において存在意義を示すよりも、「基準」の改訂あるいは新設に取り組むことで存在意義を示す方が、大蔵省の機能としては本来的であるし、大蔵省に期待したいところである。

3) 「基準」の改訂あるいは新設に当たって、原価計算の基礎をなすものとして、原価計算の一般原則についても研究がなされるべきであるということ。<sup>51)</sup>

4) 現在、世界的に環境問題が叫ばれ、企業も環境問題を考えるべき時代であり、社会原価も含めた原価の規定が、「基準」でもなされるべきであるということ。<sup>52)</sup>

以上の他にも注意点はあろうが、改訂あるいは新設に当たっては、それらについて十分に考慮したうえで、改訂あるいは新設が行なわれなければならないと考える。



## おわりに

本稿では、「基準」の特徴についての要約と意義の容認をして、「基準」の見直しの必要性があることを確認した。それを受けて、「基準」の改訂あるいは新設の方向を探った。

Ⅲで前述したように、「基準」の性格を外部報告目的と内部報告目的とを調整した基準であると解すると、改訂あるいは新設の方向性を考える立場としては3つあろう。

第1は、「基準」の性格を上記のように考えることから、これ以上の調整は望めないとする立場である。

第2は、同様に「基準」の性格を考えるために、より外部報告目的を強調すべきであるとする立場である。

第3は、同様に「基準」の性格を考えるために、より内部報告目的を強調すべきであるとする立場である。

以上の3つの立場が考えられる。それぞれの立場から、改訂あるいは新設の方向が導き出される。

しかし、有用性という点からは、第3の立場に立つべきであり、もしもそれが無理であれば、第2の立場に立つべきである。また、第2、第3の両方の立場に立つとすれば、「基準」の改訂と同時に、別に内部報告目的の基準を新設するということも考えられよう。

したがって、有用性という点からは、第1の立場は最も望ましくない立場であるといえる。

有用性とは別に、経済的实施可能性という観点からは、第1の立場が最も可能性が高いといえる。次に第2の立場、最後に第3の立場という順になる。

改訂あるいは新設の検討に当たっては、有用性という点からと、経済的实施可能性という観点からの、両方から検討することが必要である。そこで、まず有用性という点から、望ましい順に改訂あるいは新設の形態を整理してみると、以下のような順になると考える。

### 1) 4の形態。

つまり、経営原価計算基準を設定する場合。

### 2) 5の形態の第1。

つまり、現行「基準」を補正する基準として、「基準」の中に管理会計原価計算基準を組入れて設定する場合。

3) 1の形態と5の形態の第2。

つまり、狭義の制度原価計算基準と、「基準」には組入れない別個の管理会計原価計算基準とを合わせて設定する場合。

4) 3の形態と5の形態の第2。

つまり、広義の制度原価計算基準と、「基準」には組入れない別個の管理会計原価計算基準とを合わせて設定する場合。

5) 3の形態。

つまり、広義の制度原価計算基準を設定する場合。

6) 1の形態。

つまり、狭義の制度原価計算基準を設定する場合。

7) 2の形態。

つまり、現行「基準」を実質上、踏襲する場合。

以上のような順になるのではなかろうか。

したがって、最も望ましいのは4の形態であり、<sup>53)</sup>望ましくないのは2の形態ということになる。3) 1の形態と5の形態の第2、4) 3の形態と5の形態の第2の場合、これらどちらの場合でも、5の形態の第2に実践規範としての性格をもたせるための配慮が必要となってくる。そこで、例えば次のような配慮の仕方が考えられる。

つまり、1の形態（狭義の制度原価計算基準）あるいは3の形態（広義の制度原価計算基準）の末文に、「本基準では財務会計上のかかわりから、制度としての原価計算について言及したにすぎず、時代の変化と管理会計的思考に基づく原価計算についても整理する必要を認める。したがって、それらについては、本基準と同等に実践規範としての『第2基準』（管理会計原価計算基準）において規定されているので、それを参照されたい。」というような文言を付け加えることが考えられよう。

次に、経済的实施可能性という観点から、可能性の高い順に、改訂あるいは新設の形態を整理してみるとどうなるであろうか。例えば次のような順になると考えられよう。

1) 2の形態

つまり、現行「基準」を実質上、踏襲する場合。

2) 1の形態。

つまり、狭義の制度原価計算基準を設定する場合。

## 3) 3の形態。

つまり、広義の制度原価計算基準を設定する場合。

## 4) 5の形態の第2。

つまり、「基準」には組入れない別個の管理会計原価計算基準を設定する場合。

## 5) 5の形態の第1。

つまり、現行「基準」を補正する基準として、「基準」の中に管理会計原価計算基準を組入れて設定する場合。

## 6)

## (i) 1の形態と5の形態の第2。

つまり、狭義の制度原価計算基準と、「基準」には組入れない別個の管理会計原価計算基準とを合わせて設定する場合。

## (ii) 3の形態と5の形態の第2。

つまり、広義の制度原価計算基準と、「基準」には組入れない別個の管理会計原価計算基準とを合わせて設定する場合。

## 7) 4の形態。

つまり、経営原価計算基準を設定する場合。

ここで、1)に2の形態を上げたのは、現行「基準」を実質上、踏襲するのであるから、最も可能性が高いと考えたからである。

2)と3)に、それぞれ1の形態、3の形態を上げたのは、広義よりも狭義の制度原価計算基準を設定する方が、設定し易いと考えたからである。

4)と5)に、それぞれ5の形態の第2と5の形態の第1を上げたのは、管理関係原価計算基準を「基準」に組入れない方が、組入れる場合よりも、基準を設定するうえでの煩雑さがより少ないであろうと考えたからである。

6)に(i)と(ii)を並べて上げたが、厳密には(ii)の方が手数がかかるかもしれないが、6)と7)に分けて順位づけをするほどには差がないと考えた。そこで、(i)と(ii)とした。

7)を4の形態としたのは、設定する際に、十分な討議と考察をしたうえで一般的合意、共通の認識を得るには、最も慎重にならなければならないし、理論的には認められるとしても、「基準」の法的慣行という側面から、一般に公正妥当と認められるには、最もむずかしいと思われるからである。

有用性という観点から、さらに、経済的实施可能性の観点から順位づけを

してきたが、結論的にいえば、次のようになろう。

まず、狭義の制度原価計算基準、あるいは広義の制度原価計算基準の設定を目指すべきであろう。<sup>54)</sup> その次の段階として、狭義の制度原価計算基準と、「基準」には組入れない別個の管理会計原価計算基準とを合わせて設定するか、あるいは広義の制度原価計算基準と、「基準」には組入れない別個の管理会計原価計算基準とを合わせて設定すべきであろう。または、現行の「基準」を補正する基準として、「基準」の中に管理会計原価計算基準を組入れて設定する方が、改訂上の煩雑さが少ないと判断されれば、その方が望ましい。さらに、最終的には、経営原価計算基準が設定されるべきだと考える。

#### 〈補注〉

『経営研究所論集』（東洋大学）、第15号、1992年2月刊行予定では、「基準」の見直しの必要性について考察した。それを補足整理する形をとって、本稿では「基準」の意義と見直しの必要性の確認をした。

#### 〈注〉

- (1) 黒澤清稿「原価基準総論『第1章原価計算の目的と原価計算の一般的基準』」、『企業会計』、Vol.14, No.15, 1962年11月増刊号, 21-34頁。
- (2) 岡本清編著『原価計算基準の研究』、国元書房、1981年、125-126頁。
- (3) 中島省吾教授は、「基準」の企業会計原則の一環としての性格が窺える箇所として、「基準」第1章の1, 2, 3, 4, 6, 第2章の第5節, 第3章の40, 第5章等を上げられている（中島省吾稿「原価計算基準の性格規定」、『企業会計』、Vol.15, No.1, 1963年1月, 55-56頁。）。
- (4) 「基準」の特徴について、本稿で示した点以外のものとしては、例えば、安達和夫教授は、「販売費および一般管理費の計算について簡単な規定に止めていること。」（「基準」第2章38, 「販売費および一般管理費は、原則として、形態別分類を基礎とし、これを直接費と間接費とに大別し、さらに必要に応じ機能別分類を加味して分類し、一定期間の発生額を計算する。」）、「『基準』の全体的記述が、『制度原価計算』の諸関連概念および手続きの規定を中心としており、経営での原価計算全体にかかわる規定は『原価計算の目的』だけであること。」等を上げられているが、これらの点は見直しの必要性がとくに認められる点であるといえよう（安達和夫稿「『原価計算基準』の改訂について」、『企業会計』、Vol.33, No.7, 1981年7月, 15頁。）。

- (5) 佐藤進教授は、「基準」設定の目的として、「社会全体の観点から諸利害関係者間の利害の調整をはかり、諸法規との調整をはかり、社会的に公正妥当と認められるような原価および原価計算を規定することが望まれる。」とされている（佐藤進稿『『原価計算基準』の考察その1』、『原価計算』, No.199, 1977年1月, 5頁。）。
- (6) 辻厚生教授は、「基準」の意義を次の2つであるとされている。すなわち、「一は原価差額の会計処理であり、二は標準原価を基軸とする労務管理の展開である。後者は、標準原価が経営管理の二側面を構成する財務管理（利益管理に直結する予算）と労務管理（賃金制度と管理組織による労働の管理）を有機的に結ぶ重大な環としての役割を果たすものとして決定的な意義をもっており、『基準』は一応この制度化を遂行したところに現実的な意義をみるのである。」とされている（辻厚生稿『『基準』の基本的性格について——『仮案』より『基準』への転形とその意味——』、『企業会計』, Vol.15, No. 1, 1963年1月, 63頁。）。
- (7) 番場嘉一郎教授は、『『原価計算基準』は企業会計における棚卸資産の評価とか、原価差額の処理とかに関して、この基準に展開されている概念なり考え方なりが実務上適用されてきたが、またこの基準は原価計算を勉強する者にとっての良き文献として利用されてきたのである。』とされている（番場嘉一郎稿『『原価計算基準』の検討課題』、『企業会計』, Vol. 29, No. 2, 1977年2月, 5 - 6頁。）。
- (8) 溝口一雄稿『『原価計算基準』の改正をめぐって』、『国民経済雑誌』, Vol.147, No. 4, 1983年4月, 9 - 10頁。
- 同様の指摘は、以下の論文でもなされている。
- 溝口一雄稿『『原価計算基準』の改正の方向』、『税経セミナー』, Vol.26, No. 11, 1981年, 1 - 5頁。
- (9) 小林哲夫稿『原価計算システムの構造に関連して』、『経営実務』, No.269, 1976年4月, 19 - 20頁。
- (10) 佐藤進稿『『原価計算基準』の考察(17)』、『原価計算』, No.218, 1978年9月, 18 - 21頁。
- 佐藤進稿『『原価計算基準』の考察(18)』、『原価計算』, No.219, 1978年10月, 14 - 17頁。
- (11) 直接原価計算の取扱いについては、多くの指摘がなされている。
- 例えば、太田哲三教授は、「直接原価計算の思想も取り入れられてある。ただし、極めて遠慮深く、それは総合原価計算についてだけである。……遠慮する必要はないと思う。税法との関係は原価差額として調整すればよいからである。しかし基準はその辺極めて慎重である。」とされている（太田哲三稿（原価計算

基準の成立」、『企業会計』, Vol.14, No.15, 1962年11月増刊号, 5頁。)

また、溝口一雄教授は、「……個別な原価計算を採用していても、期間計画の設定にあたっては直接原価計算を用いることがより合理的であり、現に或る程度用いられている。……この機会に思い切って、原価計算形態の区別なく一般的に直接原価計算をとり入れることが望ましかった。……直接原価計算を個別・総合の全原価計算形態を通じて普遍的に規定すべきであった。」とされている(溝口一雄稿「原価計算基準と直接原価計算」、『企業会計』, Vol.15, No.1, 1963年1月, 79-82頁。)

溝口一雄教授は、同様の指摘を、「『原価計算基準』の個別問題(その2)」、『税経通信』, Vol.33, No.4, 1978年4月, 2-3頁, 前掲「『原価計算基準』の改正をめぐって」, 10頁でも述べられている。

他には、例えば以下のものがある。

黒木正憲稿「原価計算基準の設定について」、『企業会計』, Vol.14, No.15, 1962年11月, 増刊号, 16頁。

佐藤精一稿「『基準』における直接原価計算関連規定への批判」、『企業会計』, Vol.15, No.1, 1963年1月。

小林健吾稿「個別受注生産経営における直接原価計算の必要性」岡本清編著前掲書, 46-47頁。

- (12) これに対して、鍋島達教授は、次のような解釈をされている。すなわち、「問題は、個別原価計算のばあいには、会計年度末における当年度発生固定費の調整方法に残る。……会計年度末に、未配賦の当年度固定費額を、当年度の売上原価と期末仕掛品および製品に配賦するには、科目別に一括にではなく、指図書別に配賦することが要請されることは、当然である。……このような調整計算を行うことは、はなはだしい経理上の手数を要する。……基準が、直接原価計算の方式を、現段階において、とくに総合原価計算においてのみ規定しているのは、このような配慮にもとづく慎重な態度によるものであろう、と解釈されるのである。」とされている(鍋島達稿「原価の製品別計算」、『企業会計』, Vol.14, No.15, 1962年11月増刊号, 59頁。)

- (13) 「基準」の第4章の規定について、中山隆祐教授は、「基準によれば……能率差異、操業度差異等に分解することを分析という。しかしながら、われわれの通念では、この程度の計算は自動的に計算することでもあるから、分類または算定であろうと思う。分析とは頭腦的判断によって不能率の原因追求をすることであらねばならない。頭を使う段階が分析であって、計算組織に分離されるものは、分析ではなく分類である。……分析とは、基準で説明されている算定よりも先の問題であり、差異を掘り下げ、不能率の原因をつきとめていくこと

が分析であり……」とされている（中山隆祐稿「二次元の立場からの第四章批判」、『企業会計』，Vol.15，No.1，1963年1月，95頁。）。  
 (14) 中山隆祐教授は、「給付」ではなく「仕事」という用語を使うべきだとし、また、「補助経営部門」は「補助製造部門」とする方が適切であるとされている。

「同種」という用語については、「基準」第2章21単純総合原価計算では、「単純総合原価計算は、同種製品を反復連続的に生産する生産形態に適用する。」とあり、22等級別総合原価計算では、「等級別総合原価計算は、同一工程において、同種製品を連続生産するが、その製品を形状、大きさ、品位等によって等級に区別する場合に適用する。」（傍点……筆者）と使われている。両者の「同種」は意味が違い、21では同一規格品の意味であり、22では同類であるが異種規格品の意味であるとし、中山隆祐教授は、「同種」という用語の使われ方が、一定の概念に基づいて確立されてはいないと指摘されている（中山隆祐稿「会計基準か、手続要綱か」、『経営実務』，No.269，1976年4月，12-14頁。）。  
 (15) 販売費および一般管理費の直接費・間接費の分類は「基準」第2章37の(3)にある。

そこで、わが国では直接費は製品直接費だけを意味し、部門の直接費やセグメントの直接費については個別費と呼ぶことが慣習的だとし、佐藤進教授は、「販売収益区分別の直接費・間接費は、個別費・共通費と称されるべきところのものである。」とされている（佐藤進稿「原価計算基準の考察(10)」、『原価計算』No.210，1978年1月，13-14頁。）。  
 (16) 西澤脩稿「日米原価計算基準の原価概念」、『企業会計』，Vol.15，No.1，1963年1月，76-77頁。

- (17) この点に関して、番場嘉一郎教授は、「販売費及び一般管理費をどのような方法で長期請負工事に配賦（又は賦課）することが妥当であるかをサジェストしていない。……販売費及び一般管理費を含めた生産品のプロダクト・コストの算定方法を『原価計算基準』で明確にすることの必要性が指摘できるのである。」とされている（番場嘉一郎，前掲論文，4頁。）。  
 (18) 「基準」第2章8の(4)の規定によると、操業度に含まれるのは生産設備に限定されてしまう。生産設備以外の人的要素をも含めて操業度を規定する、つまり、生産設備という用語を用いずに、より広い意味での操業度を説明することになる。

この点に関しては、以下のような見解がある。

溝口一雄教授は、「操業度というのは、厳密に規定するならば、企業の有する経営能力の利用度を意味する。経営能力は主として生産設備の能力を指すのであるが、広義には、その物的能力を維持し、運営するために必要な人的要素あ



るいは組織をも含めて考えることもある。」とされている（溝口一雄著「最新原価計算講義」，中央経済社，1979年，38頁。）。

中山隆祐教授は，物的設備だけでなく人的な配備能力または陣容をも内容に含めるために，「facilities provided」あるいは「経営段取り」と表現した方がよいとされる（中山隆祐稿「単片原価と結晶原価との混乱」，『産業経理』，Vol. 37, No. 4, 1977年4月，66頁。）。

佐藤進教授は，「生産能力」と改めるべきだとされている（佐藤進稿『原価計算基準』の考察(11)，『原価計算』，No.211，1978年2月，8頁。）。

- (19) この点について，山邊六郎教授は，「製造工業原価計算要綱」の方がよかったとして，総合原価計算の説明を最初に示すべきであったと主張されている。

「……読者に対してまず総合原価計算について1つの基礎概念を与えておき，しかるのち，この計算の種々の変形を説明してゆけば非常に理解し易いものとなる。ところが，『原価計算基準』の場合にはそうではない。……総合原価計算のように基礎概念は極めて簡単明瞭であるが，その変種・亜種は複雑多岐にわたる計算の場合においては，……すべてに通ずる1つの基礎概念を述べる必要があると思う。」とされている（山邊六郎稿『原価計算基準』の改正，『産業経理』，Vol.37, No. 4, 1977年4月，53頁。）。

また，佐藤精一教授は，「……製品別計算の大きな類型は，すくなくとも，(1)単純総合原価計算，(2)組別総合原価計算，(3)個別原価計算の3つとし，等級総合原価計算は，(1)と(2)とに適用されるべきものとして体系化した方が理論的ではないかと考える。」とされている（佐藤精一稿『原価計算基準』批判，『企業会計』，Vol.14, No.15, 1962年11月増刊号，113頁。）。

- (20) 岡本清稿「原価計算基準に対する意見」，『原価計算』，No.203，1977年5月，26頁。
- (21) 岡本清教授は，実際原価計算制度と標準原価計算制度とに分類した後，「さらにその中を総合原価計算と個別原価計算に区分する枠組みが望ましいと思われる。」とされている（岡本清稿「原価計算基準への提言」，『会計』，Vol.122, No. 5, 1982年11月，701頁。）。
- (22) 例えば，岡本清教授はここでいう第3の立場をとるとされている（岡本清，前掲稿「原価計算基準に対する意見」，23頁。）。
- (23) この立場からの見解としては，岡本清教授のものがある。

岡本清教授は，「『基準』を『企業会計原則』の一環として，財務会計側からのみ眺め，製品原価計算中心に自己規制する考え方に強く反対する。そうではなくて，原価計算制度は管理会計目的に大半のウエイトがかかっており，管理会計の側から財務会計，さらに商法や税法にたいしての強烈な自己主張の場と



しての「基準」にあるべきであると考えている。」とされている（岡本清，上掲論文，27頁。）。

これに対して，佐藤精一教授も同様の見解を述べられている。

佐藤精一教授は，「……財務基準としての制約のなかで……管理会計としての有用性を，より強く反映させるような改正のなされることがまずあげられる。……」とされている（佐藤精一稿「原価計算基準改正の方向」，『原価計算』，No. 203，1977年5月，29頁。）。

(24) 安達和夫稿「『原価計算基準』改訂の方向」『企業会計』，Vol.29，No. 2，1977年2月，33-38頁では，6つに区分している。

(25) 安達和夫教授は，経営原価概念として，「たとえば，原価を経営目的活動に伴う経済価値犠牲額と規定することができよう。」とされている（安達和夫，前掲稿「『原価計算基準』の改訂について」，20頁。）。

(26) 同上。

(27) 同上。

(28) この点に関して，例えば，安達和夫教授は，「企業会計原則の一環という側面だけについていえば，標準原価の計算での変動予算の規定（「基準」41の(3)の2）や標準原価の指示の規定（「基準」43）等は不要である。」とされている（上掲論文，21頁。）。

(29) 上掲論文，22頁。

(30) 直接原価計算を制度として採用する場合について，宮本匡章教授は次のように述べられている。

「次のような場合には実践面から疑義が生ずる可能性がある。それは，直接原価計算制度と全部原価計算制度とが代替的に利用できるとした場合，両者を併用することなく，直接原価計算方式のみを採用した企業が，どのようにして期首および期末の仕掛品と製品とに含められる固定費額を算定するかの問題である。……直接原価計算のみを実施している場合でも，現行諸法規が制度として要求している財務諸表の作製は可能なのである。」（宮本匡章稿「『原価計算基準』の検討」，岡本清編著前掲書，34頁。）。

上述の宮本匡章教授の指摘された問題に対しては，日本会計研究学会特別委員会報告（1979年6月）の第3章で示された，「実際直接原価計算制度における固定製造原価等の原価差額の調整」，「標準直接原価計算制度における固定製造原価等の原価差額の調整」での計算方法が参考となろう（上掲書，132-146頁。）。

(31) 安達和夫，前掲稿「『原価計算基準』の改訂について」，23頁。

(32) ここで述べた形態以外に，制度会計に求められる原価計算だけを明らかにしようとする意味から，制度会計目的の諸関連原価概念および原価計算手続に限っ

て規定するという形態も考えられようが、その場合、以下の2つの理由から望ましくないと考える。つまり、

①制度会計目的の原価計算の位置づけが、管理会計目的の原価計算との関連において、明らかにならないこと。

②管理会計目的の原価計算の重要性が示されないこと。

しかし、別に経営原価計算基準を新設すれば、そこで上記の理由で示したことは補足することができよう。

- (33) 例えば、伊藤博教授は、財務会計原価計算基準は最も妥当であり、容易なものであると述べられている(伊藤博稿『原価計算基準』の再検討,『原価計算』, No.220, 1978年11・12月, 33, 35頁。)
- (34) 例えば、東海幹夫教授は、「現行基準の歴史的貢献を無視した後退的形態であり、おそらくその実現はありえないだろう。」とされている(東海幹夫稿「原価計算基準論議の方向整備」,『原価計算』, No.241, 1980年10月, 10頁。)
- (35) 安達和夫, 前掲稿「『原価計算基準』改訂の方向」, 36頁。
- (36) 例えば、特殊原価調査を制度としての原価計算の範囲内に属させず、それについての詳細な規定をしていないということは、ある意味では企業にまかせるという弾力的な姿勢の表れといえよう。
- (37) 「基準」を踏襲する立場としては、岡本清教授の見解がある。岡本清教授は、「基準」を踏襲しながらも、これを管理会計的原価計算へ改訂するのが、最も現実的に有意義であるとして、改訂するとすれば、必要な修正は、次の3つであるとされている。
  - ①商法、税法および企業会計原則の改正に伴う現行「基準」の修正。
  - ②現行「基準」に内在する欠陥の修正。
  - ③原価計算の理論および実務の発展に伴う現行「基準」の修正。(岡本清, 前掲稿「原価計算基準への提言」, 698-699頁。)
 上記の3の修正を行うとすれば、部分的な改訂だけを認めた実質上の踏襲というよりは、むしろ、3の形態(広義の制度原価計算基準)あるいは4の形態(経営原価計算基準)に近いものであると解されよう。
- (38) 安達和夫, 前掲稿「『原価計算基準』改訂の方向」, 37-38頁。
- (39) 安達和夫教授は、この改訂の形態については、以下の基本的な問題があるとされている。つまり、「基本的には、この『基準』の場合には、外部報告目的と経営管理目的、年度計算と月次計算、事前計算と事後計算、貢献差益方式と伝統的的全部原価方式などの制度上での調整・統合が問題である。」とされている(上掲論文, 38頁。)
- (40) 経営原価計算といわれるものは、制度原価計算以外の原価計算も含む、管理

会計の性格を強くもった広い意味での原価計算といえよう。

Bierman (ビエルマン) らは、基礎的原価計算に基づいた、経営意思決定および業績評価のための原価計算のことを, managerial cost accounting と称しているようである (Bierman Haroed Jr. and Thomas R. Dyckman, *Managerial Cost Accounting*, Macmillan Co. 1971.)。

- (41) 企業経営協会『『経営原価計算実施要領』中間報告』、『経営実務』, 1980年5月, 2-34頁。

- (42) 企業経営協会『『経営原価計算実施要領』仮案』、『経営実務』, 1982年5月2-47頁。

「経営原価計算実施要領」は、本稿でいう経営原価計算基準というよりは、管理会計原価計算基準に対する研究・立案であるといえる。

- (43) 安達和夫教授は、これら2つの形態を独立したものとして、それぞれを補完的管理(会計)ー原価計算基準, 独自の管理(会計)ー原価計算基準と示されている(安達和夫, 前掲稿「『原価計算基準』の改訂について」, 14頁。)

- (44) このような立場からの見解としては、例えば次のようなものがある。

平林喜博教授は、現行「基準」を尊重し、管理会計志向の「基準」の立場を示されている。

平林喜博著『原価計算論研究』, 同文館, 1980年, 188頁。

小池明氏は、「会計原則を十分に尊重した原価体系の中に、企業の管理指向を強力にリードすべき大胆な新しい基準の設定こそが、新時代の企業が渴望しているものであろう。」とされている(小池明稿「『原価計算基準の改正』について」, 『産業経理』, 1977年3月, 72頁。)

鍋島達教授は、「『基準は、財務会計基準たるべきであり、原価計算が財務会計と関わる局面についてだけ規定すべきだ』という考えかたは、もはやナンセンスというほかはない。」とされている(鍋島達稿「原価計算基準について」, 『会計』, 1963年8月, 21頁。)

宮本匡章教授は、「現実問題としては……一つの原価計算によって、複数の目的の達成を可能なかぎり実現させようということにならざるをえない。」とされている(宮本匡章稿「原価計算と原価計算基準」, 『税経通信』, 1982年2月, 180頁。)

- (45) 例えば、園田平三郎教授は、「二つの異なった目的を遂行するための計算方法を現行の原価計算基準のように一つの計算体系に組み入れることは、技術的には可能であってもそれは現実的であるとはいえない。」とされている(園田平三郎稿「『原価計算基準』のあり方」, 『原価計算』, 1979年5月, 1-2頁。)

- (46) 企業経営協会, 前掲稿「『経営原価計算実施要領』中間報告」2-34頁。

(47) 青木茂男教授は、以下のようにまとめられている。

1. 総説関係

①マネジメントと原価計算

②原価態様の諸分類（原価計算制度における原価の諸概念，原価要素の分類のほか，特殊原価概念の解説も含む）

③原価情報システム

2. 意思決定関係

④C-V-P分析

⑤差額原価分析（関連原価，貢献利益法，特殊原価調査を含む）

⑥資本予算（または資本支出の意思決定）

⑦意思決定モデル・不確実性

⑧意思決定と数学的手法等（LP，OR，シミュレーション・モデル・ネットワーク手法，統計的，工学的手法などを含む）

⑨営業費分析（物流原価計算を含む）

⑩価格設定

3. 業績管理関係

⑪責任会計（モチベーションを含む）

⑫標準原価計算

⑬予算制度

⑭変動予算

⑮直接原価計算

⑯差異分析（利益及び原価の差異分析）

⑰分権管理下の業績評価・内部振替価格

（青木茂男稿「経営原価計算の意義」、『企業会計』，Vol.32，No.11，1980年11月，4-10頁。）

(48) この点について，安達和夫教授は，「現行の『基準』との調整をどう行うかで，現行の『基準』の改訂が必要となるであろうと考えられるし，また，『企業会計原則』の一環としての原価計算基準とは別個に，管理原価計算基準を設定しても，啓蒙的な効果はあるとしても，実践規範としての性格が薄れる惧れがある。」とされている（安達和夫，前掲稿「『原価計算基準』の改訂について」，38頁。）。

(49) 櫻井通晴教授は，「各手法の利点とその限界をよく認識したうえで，個々の企業経営に最もよく適合した計算制度を採りうるよう改訂すべきだと主張したいのである。」とされている（櫻井通晴稿「『原価計算基準』の基本的性格と基礎概念」、『会計』，Vol.122，No.5，1982年11月，29頁。）。

(50) 中山隆祐教授は，「もし将来，新基準が設定されることがあるとすれば，大蔵

省ばなれをした立場、たとえば通産省とか日本原価計算研究学会において、十分に管理会計領域も含めた基準を作りあげる必要がある。」とされている(中山隆祐, 前掲稿「会計基準か, 手続要綱か」11頁。)

青木茂男教授は、「経営原価計算の全体系の展開は、現行基準とは別個に、官庁(特に大蔵省, 企業会計審議会など)依存の形によるのではなくて、民間機関による研究とか, 研究者の著書, 論文や実務の上での充実, 前進を期待することがよいのではないかと考える。」とされている(青木茂男, 前掲論文, 10頁。)

ここで民間機関とされているのは、例えば企業経営協会等を指している。

- (5) 斉藤隆夫教授は、原価計算の一般原則について、本質が見失われないためにも必要なものであるとして、以下の7つの原則を上げている。

真実原価割当計算の原則, 比較性(正常性)の原則, 迅速性の原則, 経済性の原則, 目的適合性の原則, 経営構造適合の原則, 相互管理(調和性)の7つである(斉藤隆夫稿「原価計算基準の再検討——原価計算の一般原則について——」, 『原価計算』, No.220, 1978年, 38-41頁。)

原価計算の一般原則については、慎重に検討されるべきである。つまり、一般原則によって原価計算が窮屈に規定されてしまい、原価計算のもつ本来の機能が阻害されないように注意すべきである。例えば、斉藤隆夫教授の示された比較性(正常化)の原則は、原価を正常なものに限定してしまい、現行「基準」の考え方をそのまま踏襲してしまう恐れもある。

一般原則については、宇南山英夫教授は、真実性の原則「原価計算がその目的を果たし、企業の実体を正しく表示するためには、真実な原価を誤りなく算定できるようになされなければならない。とくに、財務諸表を作成するに当たっては真実の原価を正確に算定表示しなければならない。これが真実性の原則である。したがって、これは一般会計における真実性の原則の適用にほかならない。それゆえ、それは相対的真実性である。……」、确实性の原則「……大体において、財務会計に対して財務諸表作成の資料を提供するための計算は、最も高度の确实性が要求される。これに対して、経営管理目的に役立つ原価計算は、それほど确实性は要求されない。計算の結果を経営外部に示した場合には、信頼の対象となりえないような不确实なものであっても、経営内部の管理統制に役立つ数値であれば、計算的不確さに代えて理論的正確性をもって満足される。」、正常性の原則「……要するに、正常性の原則は、原価のうちに含まれる偶然性を排除して、その正常化をはかることを要請する原価計算特有の原則である。この原則は、原価計算の経営統制および経営計画的役割を強調することから、最近とくに重要視されてきている原則である。」、迅速性の原則「……現代における原価計算の任務の一つは、できるだけ早く不能率の存在を知って、

臨機の処置を講じ、不能率を防止するために利用されることにある。……原価資料は、経営活動が行われている間に、またその記憶が新たなうちに、そして不能率な行為を継続することを防ぐのに間に合うように、経営者によって入手されなければならない。……迅速性を確保するためには、実質の確定をまたないで見積もりによって計算することさえ行うのである。」、経済性の原則「……計算経済性によれば、一つの計算法は、これと計算効果において競合する他の方法に対して、つねに二者択一的関係に立っている。一つの方法だけをみて、その労費と効果が十分に引合うからといって、ただちにそれを採用するということではない。その場合、他に効果が労費を十分に償う方法があれば、両者の効率を比較考量する必要がある。この場合、つねに目的と手段との関係を念頭に置きながら、特定の計算法が計算目的を達成する役割の度合いを、他の方法におけるそれとの比較において、検討することが必要なのである。……」、比較性の原則「……期間比較や部門比較の場合には、1 経営内部の計算制度の統一だけで足りるが、経営相互間の比較には、比較される他の経営との間に計算制度の統一がはかられていなければならないから、実際問題としては非常に困難であり、したがって各経営が計算結果の比較によって、有効な管理手段を期待することができるのは、おもに内部経営比較による場合である。その際、期間比較が実施されうするためには、計算手続きや計算価格などの計算条件が、每期一定して継続的に守られなければならない。……したがって、経営管理のための原価計算にあっては、比較性の原則が何よりも重視されるのである。」、相互管理の原則「原価計算は、一般会計との間においても、また計算制度内部の要素別計算・部門別計算・製品別計算の相互間においても、たがいに密接に関連し、補足し合い、助け合って、一つの有機的全体を構成しなければならない。これを相互管理の原則という。この原則は、単に計算結果を相互検証して、その確実なることを証明し、計算の信頼性を高めるためばかりではなく、各部分の欠陥を明らかにし、その矯正を行い、また不正脱漏を予防するためにも必要である。……この原則は、また、計算制度内部の相互連繫だけでなく、財務会計との有機的関連をも要求しているから、単に原価計算というだけでなく、会計制度一般を規律する原則であるといえることができる。」といった7つを上げられている（宇南山英夫執筆、太田哲三他監修「原価計算辞典」中央経済社、1968年、185-186頁。）。

宇南山英夫教授のいわれる比較性の原則は、正常性の原則とは切り離して、継続性の原則との関係を強調しているといえよう。

- (52) この点について、櫻井通晴教授は、「最近の多くの管理会計論が企業の社会的責任を含めた多元的目標を企業目的にしていることは、われわれがよく知ると

ころである。……企業目的を改めて問いなおすとともに、社会原価なども意識したうえでの原価の規定がなされるべきではないかと思う。」とされている（櫻井通晴，前掲稿，20－21頁。）。

- (53) 安達和夫教授は、「現行の『基準』を改訂するとすれば、できうれば、経営原価計算基準を目指すべきであり、もしそれが不可能であれば、むしろ、『企業会計原則』の要求する適正な原価計算基準を最小限満たすために、外部報告目的の最狭義の制度原価計算基準の設定を目指すべきであろう。」とされている（安達和夫，前掲稿「『原価計算基準』改訂の方向」，38頁。）。

また、青木茂男教授は、改訂の方向として、次の2案を示されている。

①現行の「基準」の規定内容の拡張により、管理原価計算の要請を組入れ「基準」とする。

②現行の「基準」は製品原価計算ならびにコスト・コントロールのための原価計算基準として、この観点からの若干の手直しに止めて、別に「管理原価計算基準」を設定する。

なお、上述の2案のうち、①の立場をとるべきだとし、一時的に②の立場をとるとしても、最終的には①の形に移行すべきだとされている（青木茂男稿「『原価計算基準』の再検討」，『経営実務』，No.269，1976年4月，5－6頁。）。

- (54) 安達和夫教授は、「狭義の制度原価計算基準（制度会計目的に対する原価計算基準）か、広義の制度原価計算基準（広義の制度原価計算についての基準）のいずれかへの改訂が現実的といえる。」とされている（安達和夫，前掲稿「『原価計算基準』の改訂について」，18－19頁。）。